Tribunale federale
Tribunal federal

2A.612/2003/RED/elo
{T 0/2}

Arrêt du 21 juin 2004
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président, Hungerbühler et Yersin.
Greffière: Mme Revey.

Parties
X._____, recourante, représentée par Me Danièle Mooser, avocate,

contre

Direction générale des douanes,
Monbijoustrasse 40, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière de douanes, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
exportation temporaire de bijoux; omission d'un passavant; bonne foi,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 14 novembre 2003.

Faits:
A.
X._____, joaillière, a été contrôlée le 2 novembre 2001 au passage vert "Douane - Rien à déclarer" de l'aéroport de Genève, alors qu'elle revenait d'un voyage aux Emirats Arabes Unis. L'examen de ses bagages a révélé qu'elle transportait des articles de bijouterie d'une valeur totale de 271'600 fr. Entendue le 6 novembre 2001 par la Direction du IIIe arrondissement des douanes de Genève, X._____ a indiqué avoir elle-même exporté ces biens à l'aller le 7 octobre précédent, en vue de les présenter dans diverses expositions aux Emirats Arabes Unis. Elle a de surcroît révélé avoir agi de manière identique l'année précédente, soit le 15 décembre 2000, en réimportant sans annonce des bijoux d'une valeur totale de 75'000 fr.

Par décision d'assujettissement à la prestation du 16 novembre 2001, la Direction du IIIe arrondissement des douanes de Genève a soumis X._____ au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée frappant l'importation de l'ensemble des bijoux précités, soit 26'266.60 fr. au total. En substance, l'autorité a retenu que ces biens ne pouvaient obtenir la franchise d'impôt applicable aux marchandises indigènes de retour en Suisse, faute d'avoir été antérieurement dédouanés sous passavant en vue d'une exportation temporaire. Par ailleurs, l'intéressée invoquait en vain le principe de la bonne foi en alléguant s'être fiée, quant aux formalités douanières à accomplir, à des renseignements fournis par la Chambre du Commerce de Fribourg.

Statuant successivement le 23 septembre 2002 et le 14 novembre 2003 sur recours de X._____, la Direction générale des douanes puis la Commission fédérale de recours en matière de douanes ont confirmé le prononcé de première instance.
B.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ requiert le Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt rendu le 14 novembre 2003 par la Commission fédérale de recours, ainsi que les décisions prises le 23 septembre 2002 par la Direction générale des douanes et le 16 novembre 2001 par la Direction du IIIe arrondissement

des douanes de Genève. Elle dénonce une constatation erronée des faits ainsi qu'une violation du principe de la bonne foi (art. 9 Cst.).

La Commission fédérale de recours renonce à présenter des observations et se reporte à sa décision. La Direction générale des douanes conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Dirigé dans les formes et le délai requis contre une décision au sens de l'art. 5 PA, prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 109 al. 1 lettre e de la loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (LD; RS 631.0).

Le recours est en revanche irrecevable dans la mesure où il conclut à l'annulation des décisions prises par la Direction générale des douanes et la Direction du IIIe arrondissement des douanes de Genève. En effet, la Commission de recours dispose d'un plein pouvoir d'examen (art. 109 al. 3 LD, 49 et 71a al. 2 PA), si bien que son prononcé se substitue aux décisions des autorités inférieures (effet dévolutif complet; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2e éd., Berne 1983, p. 189 s.).
1.2 Selon l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels (ATF 129 II 183 consid. 3.4; 128 II 56 consid. 2b; 126 V 252 consid. 1a). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 8 consid. 1b, 264 consid. 1b et les arrêts cités). De surcroît, en matière de contributions publiques, le Tribunal fédéral peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci, lorsque le droit fédéral est violé ou lorsque des faits ont été constatés de manière inexacte ou incomplète (art. 114 al. 1 OJ).

En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'occurrence, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
1.3 En l'espèce, les importations litigieuses se sont déroulées à deux dates différentes, l'une le 15 décembre 2000, l'autre le 2 novembre 2001, à savoir respectivement avant et après l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2001, de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20), remplaçant l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Par conséquent, la seconde importation est soumise à la nouvelle loi, tandis que la première demeure régie, conformément à l'art. 93 LTVA, par l'ancienne ordonnance en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000.
2.
2.1 Selon les art. 73 LTVA et 66 OTVA, est soumise à la TVA l'importation de biens, y compris l'importation de biens qui peuvent être introduits en franchise de droits de douane sur le territoire suisse. D'après les art. 72 LTVA et 65 OTVA, la législation douanière est applicable à l'impôt - perçu par l'Administration fédérale des douanes - dans la mesure où les dispositions les suivant n'y dérogent pas.
2.2 Sont franches d'impôt les importations énumérées exhaustivement aux art. 74 LTVA et 67 OTVA. Il s'agit notamment de l'importation de biens dédouanés avec passavant en vue d'une exportation temporaire (art. 74 ch. 6 LTVA et 67 lettre f OTVA, à l'exception de la contre-prestation au sens des art. 76 al. 1 lettre e LTVA et 69 al. 1 lettre e OTVA). Sont ainsi libérées de la TVA à l'importation les marchandises indigènes de retour en Suisse après exportation temporaire (cf. Regine Schluckebier, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, nos 95 s. ad art. 74). La franchise dont bénéficient de telles réimportations

se justifie du fait que les objets en cause ne sont pas intégrés durablement dans la vie économique du pays étranger (cf., s'agissant d'importations temporaires, arrêt non publié 2A.519/1998 du 24 avril 2001, consid. 1; Remo Arpagaus, Das schweizerische Zollrecht, in: Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [éd.], Schweizerisches Aussenwirtschafts- und Binnenmarktrecht, 1999, no 192). Pour être libérées de la TVA à l'importation, ces marchandises doivent avoir été antérieurement dédouanées à la sortie par un passavant émis en vue d'une exportation temporaire (art. 74 ch. 6 LTVA et 67 lettre f OTVA,
cf. également art. 47 al. 1 et 2 LD). Le passavant confère ainsi à l'assujetti une prétention à la réimportation en franchise des biens temporairement exportés qui, sinon, perdraient leur statut de marchandise indigène circulant librement (cf. Arpagaus, op. cit., no 196). Encore faut-il toutefois que la réimportation ait lieu conformément aux prescriptions et soit officiellement constatée par la douane, afin que celle-ci puisse contrôler l'identité entre les biens exportés et ceux réimportés (art. 47 al. 6 LD; Schluckebier, op. cit., n°95 ad art. 74; Arpagaus, loc. cit.; Message du 4 janvier 1924 concernant la révision de la loi fédérale sur les douanes, FF 1924 p. 21 ss, 39). Le passavant est alors déchargé et l'obligation d'acquitter l'impôt cesse de déployer ses effets (cf. art. 73 al. 1 LTVA, 66 al. 1 OTVA et 12 LD).

Par ailleurs, la Suisse est partie à la Convention relative à l'admission temporaire, conclue à Istanbul le 26 juin 1990 (RS 0.631.24), ainsi qu'à la Convention douanière sur le carnet A.T.A. pour l'admission temporaire de marchandises, conclue à Bruxelles le 6 décembre 1961 (RS 0.631.244.57). Selon ces conventions, les Etats parties acceptent, en lieu et place du passavant, un carnet A.T.A. émis par une association agréée par les autorités douanières de l'Etat en cause (cf. Aloïs Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2e éd., 2003, no 1833).
2.3 Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration. Selon l'art. 6 LD, toutes les marchandises importées doivent, sous réserve d'exceptions, être présentées au bureau de douane compétent, placées sous contrôle douanier et annoncées à la visite. Dans la même ligne, l'art. 29 al. 1 LD impose aux personnes assujetties au contrôle douanier (soit notamment celles qui transportent des marchandises à travers la frontière, cf. art. 9 al. 1 LD) de prendre toutes les mesures prévues par la loi et les règlements pour assurer le contrôle de leur assujettissement aux droits de douanes. Aussi le contribuable doit-il examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à la perception de droits de douanes.
3.
La recourante ne conteste pas, à juste titre, être assujettie au paiement de la TVA sur l'importation des bijoux transportés les 15 décembre 2000 et 2 novembre 2001 (cf. art. 75 al. 1 LTVA, 68 OTVA, 9 al. 1 et 13 LD). Elle ne dénie pas davantage ne pas bénéficier d'une franchise d'impôt à cet égard, faute de posséder un passavant et d'avoir respecté les prescriptions douanières lors de leur exportation et réimportation. Le montant de la contribution, arrêté à 26'266.60 fr. (7.6% de 271'600 fr. ajoutés à 7.5% de 75'000 fr.; cf. art. 77 lettre b LTVA et 70 lettre b OTVA) n'est pas non plus remis en cause. Enfin, la recourante admet à raison la mise à sa charge de cette redevance en vertu de l'art. 12 DPA, du moins sur le principe, dès lors qu'elle a objectivement commis une infraction à la législation douanière en ne présentant pas les marchandises réimportées à la visite.
4.
En revanche, la recourante conteste devoir s'acquitter de la redevance précitée, au motif qu'elle a agi de bonne foi en se conformant aux renseignements reçus de la Chambre du Commerce de Fribourg.
4.1 Le droit constitutionnel du citoyen à être traité par les organes de l'Etat conformément aux règles de la bonne foi est expressément consacré à l'art. 9 Cst. (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4e éd., Zurich 2002, n°624). Il protège la confiance légitime que le citoyen a placée dans les assurances reçues de l'autorité ou dans tout autre comportement adopté par celle-ci et suscitant une expectative déterminée (ATF 126 II 377 consid. 3a p. 387; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123; cf. aussi ATF 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125). Ainsi, l'art. 9 Cst. confère d'abord au citoyen le droit d'exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux assurances (promesses, renseignements, communications, recommandations ou autres déclarations) reçues, si les conditions cumulatives suivantes sont réunies (ATF 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123; 121 II 473 consid. 2c; 118 Ia 245 consid. 4b et les arrêts cités):
a) l'autorité est intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées;
b) l'autorité a agi ou est censée avoir agi dans les limites de sa compétence;

c) l'administré a eu de sérieuses raisons de croire à la validité de l'acte suivant lequel il a réglé sa conduite;
d) l'administré s'est fondé sur l'acte en question pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir un préjudice;
e) la loi n'a pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée.
Cela étant, le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité; le principe de la bonne foi n'a dès lors qu'une influence limitée, surtout s'il entre en conflit avec celui de la légalité. Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées strictement - sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêt 2A.92/1999 du 18 janvier 2000, consid. 4a, publié in Pra 2001 7 42, et la jurisprudence citée).
4.2 Selon les faits retenus par la décision attaquée, la recourante a omis d'informer la Chambre du Commerce de Fribourg de la nature temporaire de l'exportation envisagée, alors même qu'elle connaissait les conditions spécifiques de ce type d'exportation, ayant déjà fait usage de carnets A.T.A. lors de déplacements commerciaux en Allemagne. Faute d'avoir été orienté sur ce point, cet organisme n'avait pas mentionné la nécessité d'un dédouanement sous passavant, mais avait indiqué à la recourante, en lui délivrant une formule relative à une exportation définitive, que l'exportation de ses bijoux exigeait un certificat d'origine, ainsi que les factures les concernant.

De l'avis de la recourante, la Chambre du Commerce de Fribourg connaissait le caractère temporaire de l'exportation, puisque cet organisme lui avait fourni une formule destinée à obtenir un carnet A.T.A. La recourante n'avait cependant pas usé de ce carnet, les Emirats Arabes Unis n'ayant signé ni l'une ni l'autre des deux conventions internationales susmentionnées (cf. consid. 2.2 in fine). Elle avait alors interpellé la Chambre arabo-suisse, à Genève, et appris de celle-ci qu'il fallait un certificat d'origine, qu'elle avait effectivement produit.

La nature temporaire ou définitive de l'exportation envisagée constitue un fait décisif dans la détermination des formalités et documents douaniers nécessaires. Par conséquent, les renseignements donnés par la Chambre du Commerce de Fribourg ne pouvaient lier cet organisme selon la condition a) précitée (cf. consid. 4.1 supra) que si la recourante avait exposé sa situation concrète de manière complète, à savoir en faisant état du caractère temporaire de l'exportation prévue. Or, l'autorité intimée a précisément retenu l'omission d'une telle indication et la recourante peine à établir qu'il s'agirait d'une erreur manifeste (cf. art. 105 al. 2 OJ). La question souffre cependant de demeurer indécise, car deux des autres conditions cumulatives susmentionnées, soit les lettres b) et c), ne sont de toute façon pas réalisées (cf. consid. 4.3 et 4.4 infra).
4.3 Conformément aux art. 72 LTVA et 65 OTVA (cf. consid. 2.1 supra), la fixation et la perception de la taxe sur la valeur ajoutée frappant l'importation de biens ressortit à l'Administration fédérale des douanes. Ainsi, seule cette autorité est en principe compétente, au sens de la condition b) ci-dessus, pour fournir des renseignements dans ce domaine. Certes, les chambres de commerce sont habilitées à émettre les carnets A.T.A. au sens des conventions internationales précitées. Toutefois, à supposer même que ces organismes soient compétents pour donner des informations en matière d'exportation temporaire vers les Etats parties à ces traités internationaux, ni la recourante ni l'autorité intimée ne prétendent, à juste titre, qu'ils disposeraient de la même compétence s'agissant d'Etats non parties, tels que les Emirats Arabes Unis. Du reste, la recourante a elle-même jugé nécessaire de s'enquérir auprès de la Chambre arabo-suisse des démarches à accomplir envers ce dernier pays. La condition b) précitée n'est donc pas remplie.
4.4 Dans l'hypothèse où la Chambre du Commerce de Fribourg aurait informé la recourante qu'un certificat d'origine ou un carnet A.T.A. l'autoriserait à opérer l'exportation temporaire prévue, de telles déclarations ne légitimeraient de toute façon pas la manière dont l'intéressée a procédé. En effet, ce qui lui est reproché est non seulement l'inexistence du passavant nécessaire, mais aussi l'omission de présenter les marchandises au bureau de douane. Or, la recourante n'a jamais prétendu que la Chambre du Commerce de Fribourg, ni même la Chambre arabo-suisse, lui auraient indiqué de franchir la frontière sans déclarer les bijoux à la douane suisse. Dans ces circonstances, à supposer même que la recourante ait pu tenir le certificat d'origine comme un document douanier suffisant, compte tenu de l'inadéquation du carnet A.T.A., l'on ne saurait lui reconnaître de sérieuses raisons de croire que la seule possession d'un tel certificat l'autorisait à exporter puis réimporter les bijoux sans les annoncer d'aucune manière à la douane suisse. Sous cet angle, la thèse de la bonne foi doit être rejetée, dès lors que la recourante avait déjà procédé à des exportations temporaires vers l'Allemagne, moyennant déclara-

tion en douane, et que la
valeur des bijoux est très loin d'être négligeable (75'000 fr. puis 271'600 fr.). La condition c) précitée n'est donc pas davantage observée.

En conclusion, deux des conditions cumulatives présidant à la protection de la bonne foi du citoyen envers l'administration ne sont pas remplies, de sorte qu'il convient d'écarter le grief tiré de ce principe. La recourante demeure ainsi soumise au paiement de la TVA frappant l'importation des bijoux.
5.
Vu ce qui précède, le recours est mal fondé et doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ). Compte tenu de l'issue du litige, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge de la recou- rante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la mandataire de la recourante, à la Direction générale des douanes et à la Commission fédérale de recours en matière de douanes.
Lausanne, le 21 juin 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: